التأهيل العلمى والمهنى لمراجع الحسابات الخارجى دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية

د / سلطان بن محمد السلطان

مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية - العدد الثانى – المجلد الثالث والثلاثون – سبتمبر ١٩٩٦

مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية

العدد الثانى (عدد ٢) - سبتمبر ١٩٩٦ - المجلد الثالث والثلاثون

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

العدد الثانى - المجلد الثالث والثلاثون - سبتمبر ١٩٩٦

التأ

مقدمة :

تتطلب
وعملياً جيد
مجال المحاس
والممارسة الع
المحاسبة والمرا
علاقة بالمه
وعملياتها ا
المنشأت سوا
والخبرة العم
ملاحقة التط
والولايات المت
القانونى القا
المتحدة الأمر
العلمى والمه
فى المملكة
والاجتماعية

* استاذ المحاس

بسم الله الرحمن الرحيم

التأهيل العلمى والمهنى لمراجع الحسابات الخارجى دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية

د. سلطان بن محمد السلطان

مقدمة :

تتطلب الممارسة المهنية فى المحاسبة ، بأن يقوم بها من أعد إعداداً علمياً وعملياً جيداً ، ويعنى ذلك أن يكون المحاسب على درجة كافية من الإعداد فى مجال المحاسبة والمجالات المرتبطة بالمهنة والتى يحصل عليها بالتعليم النظامى والممارسة العملية. وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمى والمهنى اللازم على مجالات المحاسبة والمراجعة فقط ، وإنما يشمل بالإضافة إلى ذلك ، مجالات أخرى ذات علاقة بالمهنة كالمعرفة والخبرة بالأنظمة واللوائح التى تحكم نشاط المنشأت وعملياتها التى يقوم بتقديم خدماته لها ، وتأثير الظروف البيئية على نشاط المنشأت سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية. ولما كان التأهيل العلمى والخبرة العملية هما حجر الزاوية فى إعداد المحاسب القانونى ، فإنه من الضرورى ملاحقة التطورات الحادثة فى هذين المجالين فى كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية لبيان ما إذا كان التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى القائم فى المملكة فى الوقت الحاضر ينسجم مع ما هو قائم فى الولايات المتحدة الأمريكية أم يحتاج إلى تطوير وذلك بهدف وضع نموذج ملائم للتأهيل العلمى والمهنى لمهنة المحاسبة فى المملكة بما يتلائم مع الظروف البيئية السائدة فى المملكة وبما يمكن المهنة من القيام بدور فعال فى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من ناحية ، وللإرتقاء بمستوى الأداء المهنى من ناحية أخرى.

* استاذ المحاسبة المشارك جامعة الملك سعود

طبيعة المشكلة :

بعد أن تم توحيد المشكلة المملكة فى عام ١٣٥١هـ ، وإكتشاف البترول فى صورة تجارية فى العقد الخامس من القرن السابق الهجرى ، وظهور الشركات الوطنية متمثلة فى شركات الأشخاص والأموال كل ذلك زاد من الاهتمام بخدمات المحاسبة المهنية. واستجابة لذلك تم إنشاء أول كلية للتجارة فى عام ١٣٨٠/١٣٧٩ هـ تابعة لجامعة الملك سعود تهتم بتعليم المحاسبة. وتمشياً مع النمو الكبير فى هيكل المعرفة المحاسبية والتغييرات الكبيرة فى الممارسة المهنية وفى الظروف البيئية المحيطة بها توالت الجامعات بالمملكة فتح كليات متخصصة فى العلوم الادراية تتبعها أقسام متخصصة فى المحاسبة.

لقد ظهرت بوادر التنظيم المهنى فى المملكة عن طريق قيام وزارة المالية والاقتصاد الوطنى بتنظيم ترخيص مزاولة المهنة إعتبارا من عام ١٣٧٥ هـ ثم عن طريق قيام وزارة التجارة بإحداث الكثير من التغييرات بداية بمحاولة وضع التنظيم الداخلى للمهنة ووضع معايير المراجعة ومعيار العرض والإفصاح العام ومشروع قواعد وآداب وسلوك المهنة ، ومشروع رقابة جودة الأداء.

ومن الأنظمة ذات التأثير على تنظيم مهنة المحاسبة نظام الشركات الصادر عام ١٣٨٥ هـ ، وقرار وزير التجارة والصناعة لعام ١٣٨٨ هـ الخاص بتنظيم مزاولة مهنة المحاسب القانونى فى المملكة ، وصدور أول نظام للمحاسبين القانونيين فى المملكة عام ١٣٩٤ . وقد لعبت جمعية المحاسبة السعودية دوراً ملموساً فى هذه الجهود منذ إنشاؤها فى عام ١٤٠١هـ وقد توجت هذه الجهود بصدور نظام المحاسبين القانونيين الجديد فى عام ١٤١٢هـ والذى تم بموجبه إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حيث قامت بتقنين التنظيم المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة ، ولعبت دوراً مهماً فى وضع تنظيم للمهنة بما أرسته من إختبارات وشروط الحصول على الترخيص وكذلك وضع برامج

للتدريب بغرض التأهيل المهنى الجاد للمحاسبين القانونيين ، فضلا عن ذلك صدور قواعد أداب وسلوك المهنة وبرنامج جودة الأداء ، ومحاولة وضع العديد من المعايير التى تتطلبها الساحة المهنية فى مهنة المحاسبة والمراجعة.

إن الشروط التى نص عليها نظام المحاسبين القانونيين فى عام ١٤١٢هـ تعتبر بمثابة الحد الأدنى اللازم للتأهيل المهنى لممارسة مهنة المحاسبة القانونية ولا يعتبر الالتزام بهذه الشروط دليلا قاطعاً على إلتزام المحاسب بمعيار التأهيل المهنى الكافى. وهذا المعيار يتطلب من المحاسب القانونى تقييم تعليمه وخبرته المهنية وتعليم وخبرة العاملين معه بصفة مستمرة. وهذا يقودنا لدراسة وضع التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة والاجابة عما إذا كان هذا التأهيل كاف فى المرحلة الحالية أم يحتاج إلى تطوير. وهذا ما يحاول الباحث تقييمه فى ضوء متغيرات محددة هى التعليم والتدريب والإختبار والترخيص والتعليم المستمر. الأمر الذى ينعكس فى النهاية على النهوض بمهنة المحاسبة والإرتقاء بها هذا من ناحية ، فضلا عن ما يعكسه ذلك من آثار على طبيعة الاقتصاد الوطنى من ناحية أخرى. فلا ريب من أن وجود تنظيم مهنى على مستوى عالٍ من الجودة يمكن من إنتاج معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها، وهو الأمر الذى يخدم مستخدمى المعلومات المالية من مستثمرين ومتخذى قرارات ويهىء المناخ للإستثمار الناجح الذى يعكس آثاره على الاقتصاد الوطنى ، بل والمجتمع ككل.

ولا شك أن الدراسة المقارنة التى ينتهجها هذا البحث تضع خبرات دول متقدمة قطعت شوطاً طويلا فى هذا الصدد مما يساعد على الاستفادة من تجاربها بعد تطويعها بما يناسب ويتلائم مع المتغيرات والظروف البيئية فى المملكة.

أهمية البحث وهدفه:

إن من الأمور المشاهدة اليوم أن آعمال المحاسبين القانونيين أصبحت تمثل تحدياً معقداً يتطلب وجود مهنيين على جانب كبير من المهارات المتخصصة فى

المجالات الفنية والصناعية والتجارية العامة مصحوبة بالقدرة على إستخدام وسائل وأساليب المهنة. وتهتم الدول المختلفة بجودة أداء القائمين بالمهن المختلفة وتضع شروطاً لابد من توافرها فيمن يزاول مهنة معينة ، وتعد المحاسبة واحدة من أهم المهن فى كثير من دول العالم التى نالت إهتمام الحكومات ، والجمعيات المهنية المحاسبية و التى عنيت بوضع شروطاً للترخيص لمزاولتها ، والمملكة العربية السعودية لا تختلف عن غيرها من دول العالم حيث أنها تهتم اهتماماً كبيراً بشروط من يزاول المهن المختلفة وقد حظيت مهنة المحاسبة القانونية باهتمام الدولة فاصدرت عدة مراسيم وانظمة تنظم الترخيص لمزاولة المهنة وتضع الشروط التى يجب أن تتوافر للمحاسب القانونى.

وأهمية هذا البحث يمكن النظر إليها من زواية الشروط التى نص عليها نظام المحاسبين القانونيين فى المملكة لمن يزاول مهنة المحاسبة القانونية وهل هى فى الوقت الحاضر تتمشى مع الشروط التى تنص عليها أنظمة الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية. ولذلك يهدف هذا البحث إلى إجراء دراسة مقارنة لشروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية لبيان نواحى التطابق والنواحى التى يجب أن يحدث فيها تطوير فى ضوء الظروف البيئية السائدة فى المملكة.

ويوفر هذا البحث معلومات موثقة ومقارنات تفيد أقسام المحاسبة بالجامعات فى المملكة فى تطوير برامجها فى مجال المحاسبة والبيئات المرتبطة بها ، وتفيد كذلك الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى إعداد وتطوير برامج التعليم والتدريب والإعداد لإختبار الزمالة وهو الأمر الذى ينعكس فى النهاية على الدور المرجو من مهنة المحاسبة فى خدمة المجتمع بصفة عامة والاقتصاد الوطنى بصفة خاصة.

تساؤلات البحث

المحاسبون القانونيون إنما يعملون فى بيئات معرضة دوماً للتغيير نتيجة للتطوير الهائل فى تقنية نظم المعلومات مما يتطلب من المحاسبين القانونيين أن يكونوا على جانب كبير من العلم والدراية الفنية وأن تتوافر لهم القدرات التحليلية ومهارات الاتصال و التفاعل الاجتماعى والوعى الثقافى بما يمكنهم من مواكبة هذه التغييرات والتفاعل معها . ولذا فإن البحث يحاول الاجابة على التساؤلات التالية: ١ـ هل كان للتطور الاقتصادى فى المملكة أثره على شروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى؟

٢ـ هل كان لتطور التعليم فى المملكة أثره على شروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى؟

٣ـ هل كان لغياب الجمعيات المهنية المحاسبية فى المملكة أثره على شروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى؟

٤ـ هل المرحلة الحالية بأبعادها الاقتصادية والعلمية تتطلب ضرورة توافر شروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى يطابق الدول المتقدمة ، وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية على ضوء الظروف البيئية؟

منهج البحث:

سوف يعتمد هذا البحث على المنهج المكتبى التحليلى الاستنتاجى حيث سوف يتم إستعراض أهم الأنظمة ذات التأثير بمهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية . كما سيتم إستعراض أهم ما توصل إليه الباحثون فى دراساتهم النظرية والعملية فى مجالات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب، فى الولايات المتحدة الأمريكية للتعرف على الإتجاهات الحديثة فى تلك البرامج لتقييم مدى توافر الشروط اللازمة للتأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة وللاستفادة منها فى تطوير برامج التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة.

تنظيم البحث

حيث أن البحث يدور حول توافر الشروط اللازمة للتأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة لذلك ينقسم البحث إلى الأجزاء التالية:

١ـ تطور متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة العربية السعودية وفقاً للمراحل التالية: ـ

أ ـ مرحلة ما قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ.

ب ـ مرحلة صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ.

جـ ـ مرحلة صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ.

٢ ـ متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة فى ضوء: التعليم ، التدريب ، الاختبار، التعليم المستمر.

٣ ـ التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى الولايات المتحدة الأمريكية فى ضوء: التعليم ، التدريب ، الاختيار ، التعليم المستمر.

٤ ـ دراسة مقارنة بين التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية.

٥ ـ خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

تطور متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة العربية السعودية:

يعتبر من قبيل القضايا الأولية أن المحاسبة والمراجعة تندرج ضمن العلوم النفعية ، والتى تنشأ نتيجة ظهور الحاجة إليها . فبعد أن تم توحيد المملكة تحت مسمى المملكة العربية السعودية فى عام ١٣٥١هـ ، وإكتشاف البترول فى صورة تجارية فى العقد الخامس من القرن السابق الهجرى وظهور الشركات الوطنية ، متمثلة فى شركات الأشخاص والأموال ، وما صاحب ذلك من صدور أنظمة وتعليمات تعنى بتطوير وظائف المحاسبة ، ساهم فى ظهور الحاجة إلى مهنة المحاسبة من قبل القطاع الخاص والقطاع الحكومى وهو الأمر الذى شجع مكاتب المحاسبة العربية والأجنبية على العمل فى المملكة لتلبية الطلب على خدماتها ، حيث بلغ

٤/١٤

عدد التراخيص المصدرة لمكاتب المحاسبين القانونيين فى عام ١٣٨٨هـ عشرون ترخيصاً ، يمثلون مكاتب تنتمى لأقطار عربية وأجنبية(١) .ويمكن تتبع تطور التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة من خلال المراحل التالية:

المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ :-

يمكن إرجاع تطور مهنة المحاسبة إلى بداية المرحلة التحضيرية والتكامل الوظيفى البنائى للتنظيم الإدارى فى المملكة والتى بدأت من عام ١٣٤٤هـ حيث تم تكوين هيئة تسمى الهيئة التأسيسية والتى أنيطت بها مهمة وضع تشكيلات وتنظيمات مركزية للدولة ، والتى فرغت من دراستها وتمت الموافقة عليها فى عام ١٣٤٥هـ(٢) .ولقد برز عن نهج الهيئة فى وضع تشكيلات وتنظيمات للدولة إنشاء بعض الأجهزة التى تتولى مهاماً ذات طابع مركزى عام مثل ديوان المحاسبة الذى أنيطت به مهمة التفتيش والرقابة الإدارية بشكل عام .كما إزدادت أهمية المحاسبة بصدور نظام المحكمة التجارية بالأمر السامى رقم ٣٢ وتاريخ ١٥ المحرم ١٣٥٠ هـ حيث جاءت مواده من ٦-١٠ مبينة للدفاتر التجارية الواجب إمساكها من قبل التاجر والضوابط الخاصة بحاجياتها أمام المحكمة التجارية ثم أعقب ذلك توالى إنشاء الأجهزة الإدارية والإرتقاء بمستوى الخدمات الإدارية على مختلف الأصعدة السياسية والقضائية والاجتماعية ، وما صاحب ذلك من صدور أنظمة وتعليمات تعنى بتطوير وظائف المحاسبة ، ساهم فى ظهور الحاجة إلى مهنة المحاسبة والمراجعة.

فمنذ بداية العقد السابع من القرن الهجرى السابق بدأت التنمية

---

(1)Ahmed Abdul Kadir Shinawi, "The Role of Accounting and Accountants in The Developing Economy of Saudi Arabia, Unpubished, p.53.

(٢)د. عبد المعطى محمد عساف ، التنظيم الإدارى فى المملكة العربية السعودية؛ (الرياض: دار العلوم للنشر ، بدون تاريخ) ، ص٦٤ - ٦٦.

الاقتصادية تأخذ طريقها فى مختلف المجالات وذلك من أجل تشييد الطرق والاتصالات والمدارس والجامعات وإنشاء المشروعات الصناعية والزراعية والتعدينية. وتزامن هذا التطور مع ظهور الشركات المساهمة وإزدياد حجم عملياتها ، وهو الأمر الذى ترتب عليه إنفصال الملكية عن الإدارة وما إستلزمه ذلك من ظهور الحاجة إلى مراجع خارجي للحسابات مستقل يقوم بإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التى تعدها هذه الشركات. وقد اكدت المادة السادسة عشر من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكى رقم ٣٣٢١ وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ على أن مصادقة مراقب حسابات قانونى معترف به دولياً على صحة السجلات التى تمسكها الشركة فى أى سنة من سنوات إستحقاق الضريبة يعتبر تأكيداً على صحة السجلات الممسوكة[١]

ومن الأمور ذات التأثير المباشر على مهنة المحاسبة إنشاء مجلس الوزراء بالمرسوم الملكى رقم ٤٢٨٨/١٩/٥ وتاريخ ١٣٧٣/٢/١هـ ليصبح بمثابة السلطة التنفيذية العليا التى تتولى توحيد كافة الأنشطة والمهام الإدارية المختلفة تحت سلطتها وتتحدد فيه المسئولية العامة ، والذى بحق يعتبر إنطلاقة نحو التكامل الوظيفى والبنائى للأجهزة الحكومية والانتعاش الاقتصادى ، حيث صدرت أول لائحة تتضمن قواعد وإجراءات محاسبية فى النظام المحاسبى الحكومى فى عام ١٣٧٤ هـ بعنوان " التعليمات المالية للميزانية والحسابات."

ولا شك أن الانتعاش الاقتصادى وظهور الشركات الوطنية شجع مكاتب المحاسبة العربية والأجنبية للعمل فى المملكة ـ كما سبق القول ـ حيث صدر أول ترخيص لمزاولة مهنة مراجع الحسابات فى المملكة من المديرية العامة للشئون الاقتصادية بوزارة المالية والاقتصاد الوطنى لأول مكتب أجنبى فى عام ١٣٧٥هـ وهو مؤسسة نوار وسابا وشركاهم (محاسبون قانونيون) والذين أنفصلوا فى عام ١٣٧٩هـ بتراخيص مستقلة كمؤسستين مستقلتين باسم نوار وشركاه (محاسبون

---

(١) صدر نظام ضريبة الدخل بالمرسوم الملكى رقم٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ.

قانونيون) وباسم سابا وشركاه(محاسبون قانونيون)[١].

وقد تزامن مع إعطاء تراخيص لمزاولة المهنة الشعور بمدى أهمية وضرورة تأهيل المحاسبين ، وهو ما حدا بالمؤسسات التعليمية والجامعات إلى إنشاء أقسام للمحاسبة لتدريس المحاسبة ، ولقد كان أول قسم للمحاسبة تم إنشاؤه فى المملكة فى كلية العلوم الادارية (كلية التجارة سابقا) التابعة لجامعة الملك سعود (جامعة الرياض سابقا) وذلك فى العام الجامعى ١٣٧٩هـ/ ١٣٨٠هـ.

ولقد تاثرت وظيفة المحاسبة ـ ولاسيما فى القطاع الحكومى ـ بصدور نظام التمثيل المالى بالمرسوم الملكى رقم ٨٥ وتاريخ ١٣٨٠/٩/٢٠هـ والقاضى بأن يكون فى كل وزارة أو إدارة يتألف منها جهاز الحكم ولها موازنه معتمدة مراقب مالى يتولى الرقابة السابقة للصرف.

كما أنه بصدور نظام الشركات بالمرسوم الملكى رقم م/٦ وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ تم التأكيد على أهمية دور المراجع الخارجى حيث تطلب النظام إستيفاء متطلبات إعلان تأسيس الشركات ومتطلبات العرض والإفصاح العام بالتقارير المالية وإجراء جرد دورى لأصول وخصوم الشركة وإعداد ونشر القوائم المالية[٢] ومع هذا فإن النظام لم يحدد شكل ومحتويات القوائم المالية فيما عدا النص على تبويب الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقييم الأصول وفقاً لأسس مطابقة للأسس المتبعة فى السنوات السابقة[٣].

ومنذ أن أصبح التدقيق مطلباً إلزاميا للشركات المساهمة وفقاً لنظام

---

(١)خطاب وزير الدولة للشئون المالية والاقتصاد الوطنى برقم ١٧٧٥/٥٦/١/١ وتاريخ ١٣٧٩,٧/٢٤هـ أفاد بموافقة الوزارة على إعتبار الترخيص المؤقت القديم الممنوح من قبل الوزارة برقم ٥٨٣ وتاريخ ١٣٧٥/٤/١٩هـ لمؤسسة نوار وسابا وشركاهم (محاسبون قانونيون) لمزاولة المهنة فى المملكة كترخيص مؤقت لكل من المؤسستين المستقلتين المذكورتين وذلك لحينما يصدر نظام للمحاسبين القانونيين.

(٢)نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/ ٦ وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ والمعدل بالمرسوم الملكى رقم م/٥ وتاريخ ١٣٨٧/٢/٢٢هـ والمرسوم الملكى رقم م/٣ وتاريخ ١٤٠٢/٦/٢٨هـ ـ المواد من ١٢٩ـ١٣٣ ، وذلك فيما يتعلق بالشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة.

(٣)نفس المرجع السابق.

الشركات ،ازدادت أهمية المراجعة الخارجية ، وأصبح على المراجع إبداء الرأى فى مدى عدالة القوائم المالية والإيضاحات ذات العلاقة المعدة من قبل إدارة الشركة بناء على تدقيقهم لدفاترها وسجلاتها المحاسبية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، مع التأكيد بصورة معقولة بأن القوائم المالية والإيضاحات ذات العلاقة معروضة بصورة عادلة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها،ومع تزايد أهمية المراجعة الخارجية وتنامى دورها تم نقل إختصاصات منح تراخيص مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة من وزارة المالية والاقتصاد الوطنى إلى وزارة التجارة التى قننت بدورها الشروط اللازم توافرها فى طالبى تراخيص مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالقرار الوزارى رقم ٤٢٢ وتاريخ ١٣٨٨/٦/١١هـ حيث حدد هذا القرار شروط التأهيل العلمى والمهنى لمراجع الحسابات بالآتى:

١ـ أن يكون حاصلاً على شهادة الدكتوراة فى المحاسبة أو شهادة ماجستير فى المحاسبة مع تمرين لمدة سنة واحدة بعد تخرجه من الجامعة فى أحد مكاتب المحاسبين والمراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة ، أو خدمة سنة لدى الحكومة أو إحدى الشركات أو المؤسسات التجارية فى المجال تخصصه ، أو شهادة بكالوريوس تجارة أو مايعادلها مع قضاء ثلاث سنوات بعد تخرجه من الجامعة بصورة منتظمة كمحاسب تحت التمرين متفرغ للعمل لدى أحد مكاتب المحاسبين والمراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة. ويقوم مقام التمرين قضاء خمس سنوات على الأقل فى خدمة الحكومة أو إحدى الشركات أو المؤسسات التجارية فى وظائف محاسبية أو أعمال متصلة بطبيعة عمل المحاسب القانونى.

٢ـ لايحق للمحاسب أو المراجع المرخص له بموجب الشروط المذكورة أعلاه أن يقوم بتوقيع ميزانيات الشركات المساهمة إلا بعد أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع فى مكتب لحسابه الخاص مدة لاتقل عن ثلاث سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة.

المرحلة الثانية : مرحلة صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ : ـ

مع بداية تسعينات القرن الهجرى السابق ، ازدادت الموارد العامة وتوسعت الدولة فى أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية ، وما ترتب على ذلك من إتجاه الدولة نحو التخطيط التنموى ، فكان أن وضعت أول خطة خمسية عام ١٣٩٠ هـ من بين أهدافها تنمية القوى البشرية من خلال التوسع فى التعليم والتدريب ورفع المستوى الصحى . وهو الأمر الذى تزامن مع إنشاء ديوان المراقبة العامة بالمرسوم الملكى رقم م/٩ وتاريخ ١٣٩١/٢/١١هـ كجهاز مستقل يتولى المراجعة اللاحقة على جميع ايرادات الدولة ونفقاتها.وقد انعكست كل هذه التطورات فى بروز مزيد من الحاجة إلى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة ، فكان أن صدر نظام المحاسبين القانونيين بالمرسوم الملكى رقم م/٤٣ وتاريخ ١٣٩٤/٧/١٣هـ مبينا لشروط التأهيل العلمى والمهنى لمراجع الحسابات بالآتى:

١ـ شهادة البكالوريوس تخصص محاسبة أو إدارة أعمال أو تخصص محاسبة وإدارة أعمال أو أية شهادة تعتبرها وزارة المعارف معادلة لها.

٢ـ التفرغ للتمرين لدى أحد مكاتب المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل فى المملكة أو خارج المملكة دون إنقطاع ، وأن يقدم طالب القيد ما يثبت ذلك مصدقا عليه وفقاً للأنظمة. وتكون فترة التمرين ثلاث سنوات لحاملى درجة بكالوريوس تخصص محاسبة وإدارة أعمال ، وأن تكون ثلاث سنوات لحاملى درجة بكالوريرس تخصص إدارة أعمال مع دبلوم عالى فى المحاسبة أو الضرائب ، وأن تكون أربع سنوات لحاملى درجة بكالوريوس تخصص إدارة أعمال. ويجوز تخفيض مدة التمرين بقرار من وزير التجارة إلى حد أدنى مقداره سنة واحدة إذا كان طالب القيد حاصلا على مؤهلات أعلى من درجة البكالوريوس أو كان قد أمضى فترة تعادل مدة التمرين أو تزيد عليه كرئيس لحسابات شركة مساهمة أو مؤسسة عامة أو كخبير حسابى لدى إحدى الوزارات

أو الجهات الحكومية أو أى عمل آخر يعتبر نظيراً لهذه الوظائف بقرار من وزير التجارة والصناعة.

٣ـ الإجتياز بنجاح للإمتحان الذى تجريه اللجنة العليا للمحاسبة القانونية[١].

٤ـ لا يرخص للمحاسب القانونى بتدقيق ومراجعة حسابات الشركات المساهمة إلا إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة فى مكتبه لمدة ثلاث سنوات بعد قيده فى الجدول ولمدة خمس سنوات بعد قيده فى الجدول بالنسبة لحسابات البنوك والمؤسسات العامة . ويستثنى من ذلك أعضاء جمعيات المحاسبين القانويين العالمية المعترف بها دولياً والمصرح لهم بمزاولة المهنة فى المملكة.

المرحلة الثالثة :مرحلة صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ :-

مع بداية العقد الأول من القرن الهجرى الحالى بدأت الدعوة إلى ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة ، عندما عقد قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود أول ندوة لسبل تطوير المحاسبة فى المملكة خلال الفترة من ١٨ ـ ١٩ جمادى الأول عام ١٤٠١هـ. حيث تمخض عن المشاركين فى هذه الندوة دعوة صريحة إلى إيجاد هيئة تكون مسئولة عن تطوير مهنة المحاسبة من بين إختصاصاتها سبل إعداد المحاسبين والترخيص لهم ، وكذلك إيجاد معهد متخصص يقوم بالتدريب وإجراء البحوث المتخصصة ويتولى إعداد إمتحانات المهنة والإشراف عليها. وكنتيجة لهذه

---

(١)نص نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/٤٣ فى ١٣٩٤/٧/١٣هـ فى المادة رقم (١٤) على أن تؤلف« لجنة تسمى «اللجنة العليا للمحاسبة القانونية» تتولى الأعمال المنصوص عليها فى هذا النظام مرتين فى العام ، وتزود الجهة المختصة فى وزارة التجارة والصناعة بصفة مستمرة بأسماء جمعيات المحاسبين القانونيين العالمية المعترف بها دولياً.وقد نصت المادة نفسها على كيفية تكوين اللجنة ، كما نصت المادة (١٥) على مدة عضويتها ، فيما نصت المادة (١٦) على أن تقدم اللجنة العليا للمحاسبة القانونية إقتراحاتها إلى وزارة التجارة والصناعة فى كل ما من شأنه تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة والارتفاع بمستواها ، بما فى ذلك إقتراح التعديلات التى ترى إدخالها على هذا النظام أو اللوائح والقرارت التنفيذية الخاصة به.

الجهود صدر قرار المجلس العلمى لجامعة الملك سعود بالموافقة على إنشاء الجمعية السعودية للمحاسبة بتاريخ ١٤٠١/١١/١٥ هـ وكانت أهداف الجمعية على النحو التالى [١]:

أ- تنمية الفكر العلمى فى المجال تخصص الجمعية وتطويره.

ب - إتاحة الفرصة للعاملين فى مجالات اهتمامات الجمعية للإسهام فى حركة التقدم العلمى فى هذا المجال.

جـ - تيسير تبادل الانتاج العلمى والأفكار العلمية فى مجال اهتمامات الجمعية بين الهيئات والموسسات المعنية داخل المملكة وخارجها.،

د - تقديم المشورة والقيام بالدراسات اللازمة لرفع مستوى الأداء فى مجالات اهتمامات الجمعية فى المؤسسات والهيئات المختلفة.

وإدراكا من وزارة التجارة بأهمية مهنة المحاسبة القانونية فقد استجابت للنداءات التى رفعت ضمن توصيات ندوات سبل تطوير المحاسبة فى المملكة حيث أصدرت فى عام ١٤٠٦ هـ معايير المراجعة ، وأهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام والتى تم تطبيقها بصفة إسترشادية حتى عام ١٤١٠هـ ثم بعد ذلك أصبحت إلزامية عندما تبين للوزارة صلاحيتها للتطبيق الإلزامى [٢].

وقد تضافرت جهود كل من وزارة التجارة والجمعية السعودية للمحاسبة واللجنة العليا للمحاسبة القانونية للنهوض بمهنة المحاسبة القانونية إلى أن توجت بصدور المرسوم الملكى رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ الخاص بنظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ متضمناً بعض الأحكام الحديثة التى تم إدخالها على نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ ولعل من أهم ما إستحدثه

---

(١) القرار الوزارى رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ صدر باعتبارها مرجعا رسمياً يتم الاسترشاد من قبل جميع المحاسبين ، أما القرار الوزارى رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ فقد قضى بالالزام بتطبيقها.

(٢) خطاب وكيل الجامعة للدراسات العليا ورئيس المجلس العلمى رقم ٧٧٠٨٤ وتاريخ ١٤٠١/١٢/٢هـ .

النظام إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التى أناط بها النظام النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها فلها مراجعة وتطوير وإعتماد معايير المحاسبة والمراجعة ، ووضع القواعد اللازمة لإمتحان الحصول على الزمالة ، وإعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة ، وإصدار الدوريات والكتب والنشرات ، ووضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية على أداء المحاسب القانونى ومدى إلتزامه بالتقيد بأحكام النظام ، والمشاركة فى الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة(١) .

وتتكون هذه الهيئة من جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة فى المملكة وقت العمل بنظام المحاسبين القانونيين الجديد على أن يلتزموا بحضور الدورات التى تعقدها الهيئة لهم وإجتياز الاختبارات خلال مدة لاتتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ بدء البرنامج المعد لذلك ، ومن كل من يحمل شهادة الزمالة السعودية للمحاسبين القانونيين ، فضلا عن الأعضاء المنتسبين الحاصلين على درجة البكالوريوس (تخصص محاسبة) أو ما يعادلها ، وهؤلاء يعدون بمثابة الجمعية العمومية للهيئة(٢) .

وزيادة فى إضفاء أهمية خاصة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نص النظام على أن يديرها مجلس إدارة مكون من ثلاثة عشر عضواً برئاسة وزير التجارة أو من ينيبه وعضوية كل من وكيل وزارة التجارة للتجارة ووكيل وزارة المالية والاقتصاد الوطنى للشئون المالية والحسابات ونائب رئيس ديوان المراقبة العامة أو من ينيبهم عنهم الوزراء المختصون وعضوين سعوديين من هيئة التدريس بأقسام المحاسبة فى جامعات المملكة ، وممثل الغرف التجارية والصناعية ، وستة أعضاء من

---

(١) المادة التاسعة عشر من نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكى رقم م ١٤١٢/٥/١٣هـ.

(٢) المادة العشرون من نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ.

المحاسبين القانونيين السعوديين الممارسين للمهنة يتم إنتخابهم من قبل الجمعية العمومية للهيئة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة[1].

متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة.

مع تأسيس الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برز إلى حيز الوجود إطار عمل تنظيمى يعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والإرتفاع بمستواها. فبصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ تم إدخال تعديلات على تنظيم مزاولة المهنة فى المملكة من أهملها ضرورة الحصول على شهادة الزمالة وإثبات حصول المتقدم لطلب الترخيص على شهادة البكالوريوس تخصص محاسبة أو ما يعادلها وإنقضاء مدة تتراوح ما بين إلى خمس سنوات من الخبرة.وبصفة عامة يمكن إستعراض متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة العربية السعودية فى الوقت الحالى فى مجال التعليم ، والتدريب ، والاختيار و، والترخيص ، والتعليم المستمر ، وذلك على النحو التالى :-

أولاً : التعليم

أن من بين الشروط اللازمة للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين ، وفقاً لنظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ ، أن يكون حاصلاً على درجة بكالوريوس (تخصص محاسبة) أو ما يعادلها وإجتياز امتحان الزمالة ، فى حين أن المؤهلات اللازمة الحصول على شهادة الزمالة ، وفقاً لما أقره مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، هى الحصول على درجة البكالوريوس أو ما يعادلها وبغض النظر عن نوع التخصص مع دراسة ٣٠ ساعة معتمدة لمن يتقدم

---

(١) المادة الرابعة والعشرون من نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ.

٤٢٣

للإختيار من غير تخصص المحاسبة[١] . فالسياسة التعليمية للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يمكن تلخيصها بأن الحصول على شهادة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها وكذلك الحصول على شهادة الزمالة دلالة على توفر الكفاءة الأساسية المطلوبة لممارسة المهنة.

ثانياً: التدريب

أوضح النظام أن من بين الشروط اللازمة للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين أن يكون لديه خبرة عملية فى أعمال المحاسبة وذلك وفق المدد التالية[٢] :

١ــ أن لاتقل عن ثلاث سنوات بعد الحصول على شهادة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها ، تخفض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلاً على درجة الماجستير فى المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلاً على درجة الدكتوراة فى المحاسبة أو ما يعادلها وذلك إذا ما تم التدريب فى أحد مكاتب المحاسبين القانونيين وممن يكون قد مضى على تسجيلهم ومزاولتهم العمل خمس سنوات على الأقل ، وأن يكون لديه الجهاز الفنى المؤهل والمتفرغ للعمل ، وألا يكون قد صدر ضده أحكام فى مخالفات مخلة بسلوك وآداب المهنة.

٢ــ أن لاتقل عن أربع سنوات فى عمل ذى طبيعة إشرافية على أعمال المحاسبة والمراجعة مثل المراجعة الداخلية والإدارة المالية ، بعد الحصول

---

(١) الفقرة(٤) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين السابق الاشارة إليه وقرار مجلس الإدارة رقم ٢/١/٢ وتاريخ ١٤١٣/١/٧هـ. هذا ويعتبر التدريب الخاص بالتهيئة لدخول إختيار الزمالة والذى تعده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونتيين معادلا لتسع ساعات معتمدة.

(٢) الفقرة(٥) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ ، والمادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للنظام المعتمدة بالقرار الوزارى رقم ٩٩٣ وتاريخ ٩/٩ ١٤١٤هـ الموافق ١٩٩٤/٢,١٩.

على شهادة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها ، تخفض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلاً على درجة الماجستير فى المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلاً على درجة الدكتوراة فى المحاسبة أو ما يعادلها ، وذلك إذا ما تم التدريب فى إحدى الجهات الحكومية والشركات المساهمة.

٣ـ ألا تقل عن خمس سنوات فى عمل ذى طبيعة إشرافية على أعمال المحاسبة والمراجعة مثل المراجعة الداخلية والإرادة المالية بعد الحصول على شهادة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها ، تخفض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلاً على درجة الماجستير فى المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة إذا سنة إذا كان حاصلاً على درجة الدكتوراة فى المحاسبة أو ما يعادلها ، وذلك اذا ما تم التدريب فى الشركات والمؤسسات الفردية ممن يكون قد مضى على تسجيل المنشأة بالسجل التجارى مدة لاتقل عن خمس سنوات وأن يكون للمنشأة حسابات يتم مراجعتها من قبل مراجع حسابات.

ثالثاً: الاختبار

بصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ أصبح يشترط فيمن يرغب فى قيد اسمه فى سجل المحاسبين القانونيين أن يكون عضواً أساسياً بالهيئه السعودية للمحاسبين القانونيين.وحتى يكون عضواً أساسياً بالمهيئه فلابد أن يكون حاصلاً على شهادة زمالة الهيئة باستثناء المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة فى المملكة وقت العمل بهذا النظام[1] . إن الهدف من اختيار الزمالة هو قياس كفاءة الأفراد الذين يرغبون فى الحصول على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من حيث المعرفة النظرية والقدرة على تطبيقها بمهارة

(١) الفقرة(٦) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ ، والمادة العشرون من النظام ، وكذلك الفقرة(٦) من المادة الثانية من اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٩٩٣ وتاريخ ١٤١٤/٩/٩هـ الموافق ١٩٩٤/٢/١٩م.

٤٢٥

ومدى إدراك المسئولية المهنية والصفات السلوكية التى يتعين على المحاسب القانونى التحلى بها والواجبات والحقائق المهنية المناسبة. وتتبع الهيئة لجنة الاختبارات تتكون من سبعة أعضاء غير متفرغين مهمتهم وضع السياسات الواجب مراعاتها عند تحديد محتويات الاختيار ومسئولية إعداد الاختبار وطبعه ومراقبة تنفيذه وتصحيحه واعتماد نتائجه.

ومن اهم خصائص اختبار الزمالة ما يلى: ـ

١ـ يعقد الاختيار مرتين فى السنة.

٢ـ تستغرق مدة الاختيار فى الدورة عشرون ساعة على مدى أربعة ايام متتاليين.

٣ـ تغطى موضوعات الاختيار على خمس مواد تشمل المحاسبة ، المراجعة فقه المعاملات ، الزكاة والضريبة ، والانظمه التجارية.

٤ـ تتكون أسئلة الاختيار فى المواد الخمس ما نسبته ٦٠٪ اسئلة ذات الاختيار المتعدد فى حين يتضمن باقى الاختيار ، أى ما نسبته ٤٠٪ ، أسئلة مقالية وحالات عملية يخصص نصفها على الأقل للحالات العملية.

٥ـ تقييم نتائج الاختيارات لكل مادة بشكل مستقل ويكون لكل مادة مائة درجة وتكون نسبة النجاح ٦٠٪ لكل مادة.

٦ـ يسمح للمرشح بإعادة الاختيار لأى مادة إذا لم يحصل المرشح على نسبة النجاح المطلوبة لكل مادة.

٧ـ يسمح للمرشح بإجتياز الاختيار على مراحل ويشترط أن يتقدم فى ثلاث مواد كحد أدنى مالم ينجح فى معظم المواد.

٨ـ يقبل للتقدم لإختيار الزمالة كل من يحصل على شهادة جامعية أو ما

يعادلها بعض النظر عن نوع التخصص ، ويتعين على من يتقدم للإختبار من غير خريجى أقسام المحاسبة فى الجامعات الوفاء بدراسة ٣٠ ساعة فى المحاسبة.

ومن أجل الإعداد للإختيار تقوم الهيئة ومن خلال لجنة التدريب والتعليم بتنظيم دورات متخصصة تعرف بإختبار الزمالة والإعداد له بما يسهل إختيازه بنجاح .وتعتبر هذه الدورات المتخصصة معادلة لتسع ساعات معتمدة.

رابعاً :الترخيص،

يحق لكل من تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم والخبرة وإجتياز الاختبار أن يتقدم للترخيص بمزاولة المهنة فى المملكة العربية السعودية ويحق للمرخص له مزاولة المهنة فى كافة أنحاء المملكة.ولوزارة التجارة السلطة الكاملة لمنح الترخيص للمحاسب وتجديده وإيقافه وإلغاءه إذا أقتضى الأمر.

خامساً: التعليم المهنى المستمر:

لقد. أولى نظام المحاسبين القانونيين لعام١٤١٢هـ اهتماماً بمطلب التعليم المهنى المستمر حيث جعل من بين إختصاصات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تنظيم دورات التعليم المستمر ، كما ألزم النظام جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة فى المملكة وقت العمل بهذا النظام حضور الدورات التى تعقدها الهيئة لهم[١] . ويتبع الهيئة لجنة للتدريب، والتعليم تتكون من سبعة أعضاء غير متفرغين مهمتهم تنظيم برنامج زمالة المحاسبين القانونيين وتطوير المستوى المهنى لأعضاء الهيئة إما مباشرة عن طريق تنفيذ الدورات وحلقات النقاش أو التنسيق مع الجامعات والمعاهد المختلفة لتنفيذها.

---

(١)الفقرة (٣) من المادة التاسعة عشر والفقرة ١ـ أ من المادة العشرون من نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ.

ومن الملاحظ أن النظام لم يحدد مقدار التعليم المهنى المستمر المطلوب من أعضاء الهيئة فى كل سنة من أجل المحافظة على استمزار الترخيص أسوة بما هو معمول به فى الولايات المتحدة الأمريكية وكأن النظام جعل مطلب التعليم المهنى المستمر هو مطلب إختيارى باستثناء المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة فى المملكة وقت العمل بهذا النظام والذين لم يحصلوا على شهادة الزمالة.

متطلبات التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى الولايات المتحدة الأمريكية

لا يوجد فى الولايات المتحدة الأمريكية رخصة قومية لممارسة مهنة المحاسب القانونى حيث تدار سلطة منح الترخيص بواسطة أربع وخمسون سلطة منفصلة(مجلس الولاية) عن بعضها تمثل كل منها ولاية أو مقاطعة.هذا نتيجة للشعور بأن المهنة منذ وجودها وهى تبحث عن الاعتراف المهنى تحت سلطة قانون الولاية وليس تحت سلطة القطاع الخاص والمجتمع المهنى.وكنتيجة لهذا التشتت فى السلطات فإن متطلبات التأهيل قد تتغير من نظام إلى نظام فى الولايات المتحدة.فعلى الرغم من أن درجة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها هى الشائع لمتطلب التعليم ، فإن بعض الولايات قد لا تتطلب ممن يحصل على درجة البكالوريوس أن يكون لديه تخصص فى المحاسبة ، كما أن بعض الولايات قد تقبل بأقل من درجة البكالوريوس أو أن تتطلب ١٥٠ ساعة كاملة[١].

وبصورة عامة ، ورغم هذا الاختلاف بين متطلبات الترخيص بين مجالس الولايات ، فإن معظمها تتفق على أن التقدم لنيل الترخيص والمحافظة عليه تتطلب المقومات الأساسية التالية[٢]:

(١) التعليم الجامعى الرسمى بإعتباره الأساس الفنى لدخول المهنة.

(٢) الخبرة العملية.

(٣) الإجتياز بنجاح لإختبار الزمالة.

(٤) التعليم المهنى المستمر.

---

(1)Patrick H. Heaston,"Qualification Requirements For Public Foreign Countries: A Comparison with The United States", The International Journal of Accounting(Vol.20.No.1,Fall 1984),pp.71-73.

(2)Patrick H. Haeston."A Systematic Approach to Improving Experience Requirements For Licensure".Accounting Horizons, (September 1990),p 58.

لقد لقيت متطلبات التأهيل لدخول المهنة اهتمام الهيئات والجمعيات المهنية والأكاديمية وعلى وجه الخصوص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) وهو التنظيم المهنى الرئيسى للمحاسبين القانونيين على المستوى القومى ، والجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات(NASBA) ومهمتها تنسيق وتشجيع التعاون بين مجالس المحاسبة بالولايات فى مختلف المجالات ، وجمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) وهى تنظيم من أساتذة المحاسبة بالجامعات والمحاسبين الممارسين للمهنة وأى من الأفراد المهتمين بتدعيم التعليم والأبحاث فى مجال المحاسبة.

وحتى يمكن إعطاء تصور عام عن التنظيم المهنى القائم فى الولايات المتحدة الأمريكية واستقر عليه التطبيق العملى لمهنة المحاسبة القانونية فى الوقت الحالى فإننا سوف نناقش متطلبات المتعلقة بالتعليم ، التدريب ، الاختبار ، الترخيص ، والتعليم المهنى المستمر ، وذلك على النحو التالى:-

أولاً : التعليم :

إن أعظم حدث فى تاريخ التعليم المحاسبى بدأ منذ تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين فى ولاية نيويورك عام ١٨٨٧م ، وهى أول جمعية مهنية للمحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك صدور أول نظام للمحاسبين القانونيين فى ولاية نيويورك عام ١٨٩٦م(١) . إضافة إلى ذلك فإن حادث الكساد العظيم الذى حدث عام ١٩٢٩م قد عزز من وضع المحاسبة أكاديميا ، فبدلاً من أن يكتفى لدخول المهنة على الحصول على شهادة الثانوية العامة مع ثلاث سنوات خبرة فى مسك الدفاتر (مع قبول شهادة الدراسة فى المحاسبة كمعادلة لسنتين من الخبرة) بدأت بعض الولايات مثل نيويورك فى عام ١٩٣٨م ، وكاليفورنيا ونيوجرسى فى عام ١٩٤٤م ، وكنساس وإلينوى فى عام ١٩٤٥م ، تتطلب إتمام برنامج فى المحاسبة ولمدة سنة أو سنتين فى نطاق الجامعة ، سواء فى مدارس مهنية متخصصة أو فى أقسام بكليات الجامعة(٢) .لقد أصدرت اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مجموعة من التقارير أهمها:

---

(1) Glenn Van Wyhe, "The Struggle For Status: A History of Accounting Education", (Garland Pubishing,inc., N.Y. and London, 1994),pp.14-16

(2) Ibid,pp.25-26.

(١) تقرير لجنة التعليم فى عام ١٩٣٦م بموافقتها على أن دراسة أربع سنوات فى الجامعة بعد الثانوية على الأقل التأهيل المطلوب لدخول مهنة المحاسبة[١].

(٢) تقرير لجنة معايير التعليم والخبرة فى عام ١٩٥٦م إقترحت فيه إتمام برنامج مهنى بعد المرحلة الجامعية وكذلك إقتراح وجود هيئة للإعتراف بالبرامج والتى من الممكن أن تعرض ضمن كلية إدارة الأعمال وليس من خلال كلية مهنية متخصصة مما أبطأ فى فصل تخصص المحاسبة المهنية عن إدارة الأعمال[٢].

(٣) تقرير لجنة الأهداف طويلة الأجل فى عام ١٩٦٢م أوصت فيه اللجنة بضرورة تحديد وتوصيف مجالات المعرفة والكفاءة الفنية اللازمة لتمكين المحاسبين القانونيين من ممارسة المهنة بكفاءة سواء فى الوقت الحاضر أو فى المستقبل[٣].

(٤) تقرير لجنة متطلبات التعليم والخبرة للمحاسبين القانونيين فى عام ١٩٦٧م أطلق عليه "أفاق المهنة" أوصت فيه اللجنة أن الهيكل العام للمعرفة للمحاسبين القانونيين التى يجب أن يكتسبها المحاسب المبتدىء فى الولايات المتحدة يجب أن يشتمل على دراسة: المحاسبة ، العلوم الانسانية ، الاقتصاد ، العلوم السلوكية ، القانون ، الرياضيات ، الإحصاء ، الاحتمالات ، وبعض المجالات الوظيفية لقطاع الأعمال[٤]. وقد لقيت هذه الدراسة قبولاً عاماً على الصعيدين المهنى والأكاديمى باعتبارها المصدر الوحيد المقبول والموثوق فيها لتحديد الهيكل العام للمعرفة المحاسبين القانونيين التى يجب أن يكتسبها المحاسب المبتدىء.

(٥) تقرير لجنة متطلبات التعليم والخبرة للمحاسبين القانونيين فى عام ١٩٦٨م. أطلق عليه (لجنة Beamer) إقترحت فيه اللجنة نموذجاً لبرنامج دراسى لإكتساب الهيكل العام المقترح فى دراسة" آفاق المهنة" يتكون من ثلاثة أقسام تشمل: التعليم العام ، التعليم التجارى العام ، والتعليم المحاسبى .وقد أظهر

(1) Ibid, . pp 33- 34.
(2) Ibid, . pp . 68 - 69
(٣) عوض لبيب فتح الله منصور الديب ، «دراسة مقارنة للتنظيم المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية» رسالة لنيل درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة ، غير منشورة ، (جامعة الأسكندرية عام ١٩٩٣م) ، ص٣٥.
(٤) المرجع السابق ، ص٣٦.

التقرير أن هذا المنهج الدراسى ، وحتى يتم التحكم من الهيكل العام للمعرفة ، يتطلب مالا يقل عن خمس سنوات دراسية فى الجامعة وبما مجموعه ١٥٠ ساعة فصلية من بينها ٣٠ إلى ٣٦ ساعة فصلية فى تخصص المحاسبة (درجة البكالوريوس + ٣٠ ساعة دراسية إضافية) مع حذف متطلب الخبرة [١] . وبالطبع فإن التوصية بحذف الخبرة لاتعكس التوجه بعدم اهمية الخبرة وإنما إدراكاً بأن المعايير الموحدة للخبرة لايمكن تأسيسها أو تنظيمها.

(٦) تقرير لجنة متطلبات التعليم والخبرة للمحاسبين القانونيين فى عام ١٩٦٩م إقترحت فيه اللجنة عشرة توصيات أيدت فيها اللجنة رفع متطلبات التعليم للدخول إلى مهنة المحاسبة بما لايقل عن خمس سنوات دراسية فصلية ودون الحاجة إلى متطلب الخبرة العملية وأقترحت فيه أن تتبنى الولايات مطلب السنة الخامسة بحلول عام ١٩٧٥م وحتى يتم تطبيق هذا المطلب وخلال الفترة الانتقالية فبالإمكان تعديله ليدرس خلال أربع سنوات دراسية مع خبرة عملية لسنة واحدة[٢].

(٧) تقرير مجموعة العمل عام ١٩٧٨م أصدرت فيه المجموعة توصيتها بتعديل صياغة لجنة Beamer بالنسبة للقدر المرغوب فيه من التعليم بحيث يصبح ١٥٠ ساعة فصلية جامعية بدلاً من خمس سنوات دراسية وكذلك بالتوصية بضرورة قيام المجمع بدور أكبر فى منح الإعتراف ببرامج ومدارس المحاسبة المهنية[٣].

(٨) تقرير اللجنة التنفيذية للتعليم فى عام ١٩٨٨ أظهرت فيه أن التغييرات البيئية التى حدثت خلال العشر سنوات المنقضية منذ تقرير مجموعة العمل فى عام ١٩٧٨م لم تحدث أى تأثير على التوصيات الأساسية الواردة فى

(1)Wyhe,op.cit.,pp.117-119

(2)American Institute of Certied Public Accountants,"Statements In Quotes, The Beamer Committee Report-a golden Opportunity for Accounting Education", The Journal of Accoutancy (August 1973), p. 64.

(3)American Institute of Certied Public Accountants, "Education Requirements For Entry Into The Accounting Profession, A Statement of AICPA Policies. Task Force on The Report of The Committee on Education and Experience Requirements For CPAs, The Journal of Accountancy (March 1979),pp. 121- 128.

دراسة«أفاق المهنة» والتى ما زالت تعتبر المصدر الوحيد الموثوق فيه لتحديد الهيكل العام للمعرفة التى يجب أن يكتسبها المحاسب المبتدئ غير أن اللجنة قامت بإجراء بعض التعديلات على نموذج المنهج المقترح فى تقرير مجموعة العمل بحيث يصبح التركيز على دراسة ١٥٠ ساعة فصلية دفعة واحدة بدلاً من التركيز على دراسة ٣٠ ساعة فصلية إضافية وعلى أن يطبق ذلك إعتباراً من عام ٢٠٠٠ على جميع الأشخاص المتقدمين لنيل عضوية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى [١] . وحتى عام ١٩٩٤م فقد تبنت ثلاثون ولاية تنظيماً يتطلب ١٥٠ ساعة من التعليم العالى للجلوس لإختبار الزمالة[٢] .

مما تقدم يتبين أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ولفترة طويلة يؤيد إكمال ١٥٠ ساعة فصلية من التعليم للدخول لمهنة المحاسبة. هذا بالإضافة إلى أن جمعية المحاسبة الأمريكية فى عام ١٩٨٦م ومكاتب المحاسبة الكبيرة فى عام ١٩٨٩م قد أدركوا عدم كفاية معظم برامج التعليم المحاسبى القائمة وقتها، لكونها تركز على تعليم الطلاب النواحى الوصفية والإجرائية[٣] . وبصورة عامة فخريجوا المحاسبة بحاجة إلى تطوير: مهارات الاتصال ، مهارات عقلية وفكرية ، مهارات شخصية للتعامل مع الجمهور ، وكذلك المعرفة العامة والتكيف مع المهنة بصورة أوسع.

لقد كان إقتراح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى فى صيغته الأولى يركز على زيادة متطلب التعليم ٣٠ ساعة فصلية بعد مرحلة البكالوريوس ، وأما الصيغة المعدلة فهى تركز على دراسة ١٥٠ ساعة فصلية بصورة إجمالية بدلاً من التركيز على ٣٠ ساعة إضافية ودون تحديد الدرجة المطلوبة أو نوع الدرجة التى يجب أن تعطى إذا ما اختار المرشح الحصول على درجة علمية[٤] . وبصفة عامة يعتبر مستوفيا لمطلب التعليم إذا ـ كجزء من ال١٥٠ ساعة من التعليم ـ إستوفى المرشح ، أى واحد من الشروط الأربعة التالية [٥] .

---

(1)A.Tom Nelson."An Update on The 150-Hour Educational Requirement",Journal of Accounting Education (Vol 91991). pp53-62.

(2) Loren A. Nikolai, "An Approach To Developing A 5- year Integrated Accounting Program", Journal of Accounting Education. (Vol.12, No.2, 1994).pp. 141-160.

(3) Ibid-160.

(4) A.Tom Nelson, "An Update on The (150-Hour) Educational Requirement,"op. cit.,p. 57.

(5) Ibid., pp. 58-59.

١- الحصول على درجة فوق مرحلة البكالوريوس التركيز على تخصص المحاسبة من برنامج معترف به بواسطة هيئة إعتراف مقبولة من قبل مجلس المجمع.

٢- الحصول على درجة فوق مرحلة البكالوريوس من برنامج معترف به فى إدارة الأعمال بواسطة هيئة إعتراف مقبولة من قبل مجلس المجمع مع إتمام على الأقل ٢٤ ساعة فصلية فى المحاسبة فى المرحلة الجامعية أو ١٥ ساعة فصلية فى المرحلة ما بعد المرحنة الجامعية أو ما يعادل مجموعة من المواد تغطى موضوعات المحاسبة المالية ، المراجعة ، الضرائب ، والمحاسبة الإدارية.

٣- الحصول على درجة البكالوريوس من برنامج معترف به فى إدارة الأعمال بواسطة هيئة إعتراف مقبولة من مجلس المجمع مع إتمام ٢٤ ساعة فصلية فى المحاسبة فى المرحلة الجامعية أو ما بعدها تتضمن مواد تغطى موضوعات المحاسبة المالية ، المراجعة ، الضرائب ، المحاسبة الإدارية ، وكذلك إتمام ٢٤ ساعة فصلية ، على الأقل ، فى مواد إدارة الأعمال (بخلاف مواد المحاسبة) فى المرحلة الجامعية أو ما بعدها.

٤- الحصول على درجة البكالوريوس أو درجة أعلى تتضمن ٢٤ ساعة فصلية ، على الأقل ، فى المحاسبة فى المستوى الأعلى من المرحلة الجامعية أو ما بعد المرحلة الجامعية فى موسسة معترف بها من قبل مجلس المجمع وتتضمن ، على الأقل ، مادة فى كل من المحاسبة المالية ، المراجعة ، الضرائب ، والمحاسبة الإدارية ، وكذلك إتمام ٢٤ ساعة ، على الأقل ، فى مواد إدارة الأعمال (بخلاف مواد المحاسبة) فى مستوى المرحلة الجامعية أو ما بعدها.

وهذا النموذج التعليمى المقترح فى صيغته المعدلة يتكون من ثلاث متطلبات تشمل التعليم العام ، التعليم فى إدارة الأعمال ، والتعليم المحاسبى وذلك على النحو التالى (١):

١- التعليم العام:

ويتطلب ما بين ٦٠ - ٨٠ ساعة دراسية وما نسبته ٤٠ - ٥٣٪ وتشتمل على الأخلاق أو السلوك ، الأتصال ، العلوم السلوكية ، الاقتصاد ، مبادىء المحاسبة ، الكمبيوتر ، الريضيات والإحصاء ، وكذلك مواد أخرى ترتبط بالتعليم العام مثل التاريخ ، الفلسفة ، الآداب ، اللغات ، الفنون ، والعلوم ، ومواد إختيارية أخرى.

(1) Ibid., pp.60-61.

٢- التعليم فى إدارة الأعمال:

ويتطلب ما بين ٣٥ ـ ٥٠ ساعة دراسية وما نسبته ٢٣ ـ ٣٣٪ وتشمل على الاقتصاد (النظرية والنظام النقدى) ، البيئة القانونية والاجتماعية للتجارة ، القانون التجارى ، التسويق ، التمويل ، إدارة الأفراد ، الطرق الكمية فى إدارة الأعمال ، مهارات الاتصال ، أخلاقيات التجارة ، ومواد إختيارية أخرى.

٣- التعليم المحاسبى:

ويتطلب ما بين ٢٥ ـ ٤٠ ساعة دراسية وما نسبته ١٧ـ٢٧٪ ، وتشتمل على المحاسبة المالية (نظرية المحاسبة المالية ومشاكل تطبيق المحاسبة المالية) ، المحاسبة الإدارية (المحاسبة لأغراض اتخاذ القرار ، تحديد وتحليل التكاليف ، الرقابة المحاسبية للإدارة) ، الضرائب(نظرية الضريبة ، ومشاكل الضريبة) ، المراجعة (المحاسبة ونظرية المراجعة ، المراجعة باستخدام الكمبيوتر ، مشاكل وحالات عملية فى المراجعة) ، نظم المعلومات ، مسئوليات وأخلاق المهنة ، البرامج التعاونية والتدريب، ومواد إختيارية أخرى.

ثانيا: التدريب:

إحتدم الجدل حول القدر المعين من التدريب أو الخبرة العملية التى يتوجب الحصول عليها كشرط مسبق لقيام المحاسب بممارسة المهنة منذ أوائل عام ١٩٤٩م عندما نشرت جمعية المحاسبة الأمريكية فكرة جديدة لازمت مهنة المحاسبة القانونية لعقود من الزمن حيث أقترحت أن الطالب الحاصل على درجة البكالوريوس يسمح له فى دخول إختبار الزمالة قبل إتمام شرط الخبرة العملية وعند نجاحه فى الإختيار فإن شهادة إختبار الزمالة تمنح حتى مع كون الشخص ليس لديه خبرة عملية(١).

ثم جاءت بعد ذلك لجنة Beamer فى عام ١٩٦٩م ، السابق الاشارة إليها، بالتوصية بإلغاء مطلب الخبرة العملية مبررة بأن الطالب الذى يفى بشرط درجة البكالوريوس بالإضافة إلى ٣٠ ساعة دراسية ليس فى حاجة لأى خبرة كشرط للحصول على ترخيص لمزاولة المهنة باعتبار أن الدراسة هى أفضل الطرق (٢).

---

(1) Wyhe,op. cit., pp.62- 66.
(2)American Institute of Certified Pubic Accountants "Statements in Quotes. The Beamer Committee report - A Golden Opportunity For Accounting education", op. cit, p 64

وتضيف اللجنة بأنه ليس من المنطقى أن يطلب فترة خبرة تأهيلية غير محددة أو موحدة المعايير ولا يمكن التحكم فى كفائتها. فالموقف الرسمى لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى هو عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية للحصول على ترخيص لمزاولة المهنة وإن كان ذلك لا يعكس عدم أهمية الخبرة العملية ، ولكنه يظهر إدراك المجمع لصعوبة وضع معايير محددة وموحدة للخبرة العملية والتحكم فى كفائتها. وعلى الرغم من أن الجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات إقترحت متطلبات التعليم بصورة تقرب إلى حد كبير من متطلبات التعليم المقترح بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى غير أن الجمعية القومية تتطلب وجود خبرة عملية لمدة سنتين مع متطلبات البكالوريوس ولمدة سنة واحدة مع متطلب ١٥٠ ساعة(١).

ونتيجة لهذا الاختلاف بين المجمع والجمعية القومية فإن المجمع لا يميز بين منح شهادة المحاسب القانونى والترخيص بمزاولة المهنة للمرشحين الذين تتوفر لديهم المتطلبات التعليمية ويجتازون إختبار الزمالة بنجاح ، بينما ترى الجمعية القومية منح شهادة المحاسب القانونى عند إستيفاء المتطلبات التعليمية وإجتياز إختبار الزمالة بنجاح على أن لا يمنح الترخيص بمزاولة المهنة إلا بعد إستيفاء شرط الخبرة العملية المناسبة.وقد تبنت بعض مجالس الولايات هذا الاقتراح مما أوجد تفاوتاً فى مدد التدريب بين ولاية وأخرى تتراوح من لاشىء فى بعض الولايات إلى أربع سنوات بين ولاية وأخرى حيث أن بعض الولايات تتطلب سنتين خبرة من الحاصلين على درجة البكالوريوس فى المحاسبة بينما تعتبر البعض الآخر أن الحصول على درجة الماجستير يعتبر بديلاً للخبرة العملية .

هذا بالإضافة إلى أن بعض الولايات ميزت بين الحصول على شهادة الزمالة والحصول على ترخيص بمزاولة المهنة.بل وأكثر من ذلك فإن مجال الخبرة متفاوت بين الولايات فبينما تتطلب بعض الولايات خبرة فى مجال أعمال المراجعة ، تتطلب ولايات أخرى إكتساب الخبرة فى العديد من مجالات العمل المحاسبى العام ، الحكومى ، والصناعى(٢).

---

(1) Patrick H. Heaston, "ASystematic Approash to Improving Experience Requirement For Licensure", op. . cit., p.58
(2) Ibid., p. 59.

ثالثاً: الإختبار:

يعتبر إختبار الزمالة السلاح الرئيسى لبقاء التعليم المحاسبى وهو الأسلوب المفضل للأكاديميين ، فهو يهدف بالدرجة الأولى إلى قياس الكفاءات والمهارات الفنية الأساسية .لقد عرف إختبار الزمالة فى الولايات المتحدة منذ صدور أول نظام للمحاسبين القانونيين فى عام ١٨٩٦م إلا أن إعداده وتصحيحه بصورة موحدة على مستوى الولايات المتحدة ومن قبل مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى بدأ منذ عام ١٩٤٧م[١] . ويتبع المجمع مجلس الممتحنين يتكون من تسعة أعضاء متفرغين مهمتهم إعداد الإختبار وطبعه وتوزيعه على مختلف مجالس المحاسبة بالولايات التى يناط بها مهمة الإشراف على الإختبار.

ومن أهم خصائص إختبار الزمالة ما يلى[٢] :

١ـ يعقد الإختبار فى السنة فى شهرى مايو ونوفمبر.

متتاليين.

٣ـ تغطى موضوعات الإختبار أربع مواد هى: المحاسبة العملية ، المحاسبة النظرية ، المراجعة ، والقانون التجارى.

٤ـ تتكون أسئلة الإختبار فى المواد الأربعة مما بين ٥٠ إلى ٦٠ ٪ أسئلة إختيار متعدد ، فى حين يتضمن باقى الإختبار أسئلة مقالية وحالات قصيرة.

٥ـ يسمح للمرشحين بإجتياز الإختبار على مراحل ، أى أنه يمكن للمرشح الحصول على شهادة الزمالة فى أربعة مرات على مدى سنتين ، وبحيث يدخل فى كل دورة فى مادة واحدة فقط .فإذا اجتازها لا يدخل إختبارها الدورة التالية.

٦ـ يعتبر ناجحاً بصورة كاملة كل من يحصل على ٧٥ ٪ أو أكثر فى مواد الإختبار الأربعة .وفى معظم الولايات ، يعتبر ناجحاً جزئياً كل من حصل على ٧٥ ٪ فى مادتين أو أكثر ، وما لا يقل عن ٥٠ ٪ فى المواد التى أختبر فيها ولم يتمكن من إجتيازها.

---

(1)Wyhe. op. cit., pp.55-58.

(٢)عوض لبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٤ـ ٩٥.

رابعاً الترخيص

ويحق لكل من تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم والخبرة وإجتياز الإختبار أن يتقدم للترخيص بمزاولة المهنة فى الولاية التى يتبعها.ولا يوجد فى الولايات المتحدة رخصة قومية للمحاسبين القانونيين ، وإنما يتم الترخيص للمحاسبين من قبل مجلس المحاسبة للولاية التابع لها المتقدم ، حيث يناط لمجلس المحاسبة للولاية السلطة الكاملة لمنح الترخيص للمحاسب وتجديده وإيقافه وإلغاءه إذا أقتضى الأمر وتسمح الأنظمة فى الولايات المتحدة بالسماح للمرخص له فى إحدى الولايات بالممارسة فى الولايات الأخرى وبصفة مؤقتة.ومن أجل المحافظة على إستمرار الترخيص فإن مجمع المحاسبين القانونيين إشترط مطلب التعليم المستمر.

خامساً:التعليم المهنى المستمر:

منذ أوائل الخمسينات ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى يولى إهتماماً بمطلب التعليم المهنى المستمر ولكن شيئاً لم يتخذ بإلزام اعضاء المجمع بالتعليم المستمر إلا عندما اصدر المجمع قراره فى عام ١٩٧١ أهاب فيه بمجالس المحاسبة.

للوليات ومبادىء المهنة أن تتخذ الإجراءات التى يجعل مطلب التعليم المهنى المستمر إجبارياً(١) . وقد استجابت مجالس المحاسبة بالولايات لهذا المطلب حيث وحتى عام ١٩٨٧م فإن ٤٨ من مجالس المحاسة بالولايات الأربع والخمسون تشترط مطلب التعليم المهنى المستمر كأحد الشروط اللازمة للإحتفاظ بالعضوية ومواصلة التعليم المهنى المستمر.وهذا مما عزز المجمع إلى إستصدار قرار حدد فيه القدر المطلوب من التعليم المهنى المستمر ميز فيه بين الأعضاء الممارسين والأعضاء غير الممارسين،فبالنسبة للأعضاء الممارسين للمهنة فيجب أن يكملوا ١٢٠ ساعة كل ثلاث سنوات بحد أدنى ٢٠ ساعة فى السنة الواحدة وذلك اعتبارا من عام ١٩٨٩م. أما بالنسبة للأعضاء غير الممارسين للمهنة فيجب عليهم إكمال ٦٠ ساعة بالنسبة للثلاث سنوات التى تبدأ إعتباراً من عام ١٩٨٩م

---

(1)Elmer G. Beamer, "Continuing Education-A Professional Requirement "., The Journal of Accountancy, (January 1972),p.33.

وبحد أدنى ١٠ ساعات فى السنة الواحدة ، وفى السنوات الثلاث التالية فيجب أن يكملوا ٩٠ ساعة وبحد أدنى ١٥ فى السنة الواحدة.

هذا وقد طلب من جميع الأعضاء ، وفور إنتهاء السنة المالية أن يقدم تقريرا بمقدار التعليم المهنى المستمر خلال السنة المنقضية .وكنتيجة لهذا القرار فيمكن القول أن التعليم المهنى المستمر مطلب إجبارى على جميع أعضاء المجمع.

دراسة مقارنة للتأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى المملكة والولايات المتحدة : ـ

وتحقيقاً للهدف الأساسى من هذا البحث فإنه يمكن إجراء مقارنه لشروط التأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى كل من المملكة والولايات المتحدة وذلك بغية إظهار نواحى التطابق والإختلاف ، وما يترتب على ذلك من إبراز التطورات المطلوب استحداثها فى المملكة فى ضوء الظروف البيئية السائدة. والجدول التالى يوضح دراسة مقارنة بين التأهيل العلمى والمهنى فى كل من المملكة والولايات المتحدة فى ضوء متغيرات التعليم ، التدريب ، الاختبار ، الترخيص ، والتعليم المهنى المستمر.

الدولة / المتغيرات	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية
أولاً : التعليم	ـ لدخول اختبارات الزمالة : درجة البكالوريوس أو ما يعادلها فى أى تخصص مع دراسة ٣٠ ساعة معتمدة لمن يتقدم للإختبار بدون تخصص محاسبة. ـ للحصول على الترخيص : درجة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها	ـ لدخول إختبار الزمالة وللحصول على الترخيص : درجة جامعية فى المحاسبة فى برنامج معترف به أو دراسة ٢٤ ساعة فى المحاسبة للحاصلين على درجة جامعية فى إدارة الأعمال أو ١٥ ساعة للحاصلين على درجة عالية فوق الدرجة الجامعية. ـ وكبديل مقترح يطبق فى عام ٢٠٠٠م ، دراسة ١٥٠ ساعة فصلية دفعة واحدة دون تحديد الدرجة المطلوبة أو نوع الدرجة التى يجب أن تعطى إذا ماتم إختيار المرشح للحصول على درجة علمية.

ثانياً : التدريب	- تتراوح الخبرة العملية من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات ويتوقف ذلك على تخصص المحاسبة ومكان الخبرة مثل مكاتب المحاسبين القانونيين ، الجهات الحكومية ، والشركات المساهمة ، والشركات والمؤسسات الفردية .وتخفض المدة للحاصلين على مؤهل أعلى ، بحيث تصبح سنتين للحاصلين على درجة الماجستير أو ما يعادلها وسنة واحدة للحاصلين على الدكتوراة أو ما يعادلها	- الموقف الرسمى لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى هو عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية ، إلا أن الجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات تتمسك بشرط الخبرة العملية ولذلك يختلف شرط التدريب من ولاية إلى أخرى وكذلك الحال فى مجالات الخبرة.
ثالثاً : الاختبار	- إجتياز إختبار الزمالة أحد الشروط الأساسية للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين .ومن أهم خصائص إختبار الزمالة الأتى :- أ - إعداده وتصحيحه بصورة موحدة على مستوى المملكة وتحت إشراف لجنة الاختبار المكنونة من سبعة أعضاء غير متفرغين .ب - يعقد مرتين فى السنة ويستغرق فى الدورة عشرون ساعة على مدى أربعة أيام متتالية ويغطى خمس موضوعات هى : المحاسبة ، المراجعة ، الزكاة والضريبة ، فقه المعاملات ، والأنظمة التجارية. ويحتوى على ٦٠ ٪ أسئلة إختيار متعدد والباقى	- إجتياز إختبار الزمالة أحد الشروط الأساسية المقيد فى سجل المحاسبين القانونيين .ومن أهم خصائص إختبار الزمالة الأتى :- أ - إعداده وتصحيحه بصورة موحدة على مستوى الولايات المتحدة وتحت إشراف مجلس الممتحنين المكون من تسعة أعضاء متفرغين. ب - يعقد مرتين فى السنة ويستغرق يومين ونصف متتالين ، ويغطى أربع موضوعات هى : المحاسبة العملية ، المحاسبة النظرية ، المراجعة ، والقانون التجارى ويحتوى على ما بين ٥٠ ٪-٦٠ ٪ أسئلة إختيار متعدد

	أسئلة مقالية وحالات عملية ، يخصص نصفها على الأقل للحالات العملية وشرط النجاح الحصول على ٦٠٪ من الدرجة لكل مادة ، ويسمح باجتيازه على مراحل .	والباقى أسئلة مقالية وحالات عملية، وشرط النجاح الحصول على ٧٥٪ من الدرجة لكل مادة ، ويسمح بإجتيازه على مراحل .
رابعاً : الترخيص	- تقوم وزارة التجارة فب المملكة بمنح الترخيص مركزياً إذا توافرت الشروط المنصوص عليها فى نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ والتى من بينها بكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعاديها بالإضافة إلى لخبرة العملية وإجتياز وإختبار الزمالة ويحق للمرخص للمرخص له مزاولة المهنة فى كافة أنحاء المملكة .	- سلطة منح لترخيص لمجلس الولاية بصفة مستقلة إذا توافرت الشروط التى تطلبها كل ولاية والتى معظمها تتطلب مقومات التعليم الجامعى الرسمى باعتباره الأساس الفنى لدخول المهنة ، بالاإضافة الى الخبرة العملية وإجتياز إختبار الزمالة ثم بعد ذلك التعليم المهنى المستمر للمحافظة على إستمرارية الترخيص . ويسمح بمزاولة المهنة فى حدود الولاية وفى الولايات الأخرى بصفة مؤقتة .
خامساً : التعليم المهنى المستمر	- جميع المحاسبين لقانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة فى المملكة وقت العمل بنظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ ملزمون بحضور الدورات التى تعقدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهم بهذا الغرض ولكن لم يحدد النظام مقدار التعليم المهنى المستمر المطلوب كل سنة من أجل المحافظة على إستمرار الترخيص	- جميع الأعضاء ملزمون بتقديم تقرير بمقدار التعليم المهنى المستمر خلال السنة المنقضية ، وهو الأمر الذى يعنى أن التعليم المهنى المستمر مطلباً إجبارياً للإحتفظ بالعضوية أو الترخيص فى ٤٨ ولاية حيث يطلب من الأعضاء الممارسين ١٢٠ ساعة على مدار سنوات بحد أدنى ٣٠ ساعة سنوياً وأما غير الممارسين فلابد من إكمال ٩٠ ساعة بحد أدنى ١٥ ساعة سنوياً .

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تناول البحث التأهيل العلمي والمهني للمحاسب القانوني في كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية بهدف مقارنة متطلبات التأهيل في الدولتين وتطوير تلك المتطلبات في المملكة العربية السعودية.وقد تناول البحث تطور متطلبات التأهيل العلمي والمهني في المملكة من خلال ثلاث مراحل الأولى تتعلق بمرحلة ما قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ حيث تم تنظيم ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالقرار الوزارى رقم ٤٢٢ وتاريخ ١٣٨٨/٦/١١هـ والذى حدد شروط التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات ، وكحد أدنى ، بالحصول على بكالوريوس تجارة أو ما يعادلها مع قضاء فترة عملية.

أما المرحلة الثانية تتعلق بمرحلة صدور المحاسبين القانونيين لعام ١٣٩٤هـ حيث أشترط النظام الحصول على شهادة البكالوريوس فى المحاسبة أو إدارة الأعمال والتفرغ للتمرين فى أحد مكاتب المحاسبة القانونية المرخص لهم دون إنقطاع وبحيث تكون فترة التمرين ثلاث سنوات تخفض بالنسبة للحاصلين على مؤهلات أعلى . كما أن النظام اشترط إجتياز الإمتحان الذى تجريه اللجنة العليا للمحاسبين القانونيين.

وأما فى المرحلة الثالثة وهى مرحلة صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ والذى نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حيث تم الاشتراط للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين أن يكون حاصلاً على درجة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها وإجتياز إختبار الزمالة الذى تجريه الهيئة ، بينما التأهيل العلمي لدخول إختبار الزمالة أن يكون حاصلاً على البكالوريوس أو ما يعادلها فى أبى تخصص مع دراسة ٣٠ ساعة ، كما اشترط النظام الخبرة العملية أن تتراوح ما بين ٣ ـ ٥ سنوات تخفض إذا كان المتقدم حاصلاً على مؤهل فى المحاسبة. كما تناول البحث متطلبات التأهيل العلمي والمهني فى

الولايات المتحدة الإمريكية حيث تبين أن القدر الرغوب فيه من التعليم هو ١٥٠ ساعة على أن يطبق ذلك إعتباراً من عام ٢٠٠٠ ميلاذى ، أما من ناحية الخبرة فإن مجمع المحاسبين القانونيين يرى عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية بينما ترى الجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات ضرورة وجود لخبرة ولذلك برز تفاوت فى تطبيق شرط الخبرة ومدتها من ولاية لأخرى وأما من ناحية الاختبار فلابد من إجتيازه وإن كان على مراحل إضافة إلى ذلك فإن التعليم المهنى المستمر شرط للإحتفاظ بالعضوية أو الترخيص.

إن الدراسة المقارنة للتأهيل العلمى والمهنى للمحاسب القانونى فى كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية أسفرت عن النتائج والتوصيات التالية:

١ـ تقوم وزارة التجارة فى المملكة بمنح الترخيص لمزاولة المهنة وفقاً لمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ ويحق للمرخص له بمزاولة المهنة فى كافة أنحاء المملكة ، بينما فى الولايات المتحدة يقوم مجلس الولاية بمنح الترخيص ويسمح بمزاولة المهنة فى حدود الولاية وبصفة مؤقتة فى الولايات الأخرى.

٢ـ من ناحية التعليم ، ففى المملكة هناك فرق بين متطلبات التأهيل العلمى والخالص بمنح الترخيص والخاص بدخول إختبار الزمالة حيث أن من بين الشروط اللازمة للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين أن يكون حاصلاً على درجة البكالوريوس فى المحاسبة أو ما يعادلها ، فى حين أن المؤهلات اللازمة للحصول على شهادة الزمالة هى الحصول على درجة البكالوريوس أو ما يعادلها وبغض النظر عن نوع التخصص مع دراسة ٣٠ ساعة معتمدة لمن يتقدم للإختبار من غير تخصص المحاسبة. أما فى الولايات المتحدة فالإتجاه نحو دراسة ١٥٠ ساعة

فصلية من التعليم العالى دفعة واحدة دون تحديد الدرجة المطلوبة أو نوع الدرجة التى يجب أن تعطى إذا ما أختار المرشح الحصول على درجة علمية ، أما الحاصلين على درجة جامعية فى غير التخصص فيلزم دراسة ٢٤ ساعة أو ١٥ ساعة إذا كانت الدرجة العلمية فوق البكالوريوس.

لذلك نوصى بتوحيد متطلب التأهيل العلمى اللازم لدخول إختبار الزمالة والحصول على ترخيص لمزاولة المهنة بحيث تتبنى أقسام المحاسبة فى جامعات المملكة مطلب ١٥٠ ساعة فصلية بدلاً من الوضع الحالى والذى يدرس فيه الطالب ١٢٧ ساعة فصلية ، وبحيث يتم تحقيق ذلك خلال العشر سنوات القادمة.

٣- من ناحية التدريب ، ففى المملكة تتفاوت الخبرة بين ٣ سنوات أو ٤ سنوات أو ٥ سنوات حسب التخصص فى الشاهدة الجامعية وجهة التدريب. أما فى الولايات المتحدة فالإتجاه نحو عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية وإن كانت مجالس المحاسبة فى الولايات تتمسك بشرط الخبرة وتختلف شروط الخبرة من ولاية لأخرى،لذلك نوصى بالمحافظة على شرط الخبرة العملية فى المملكة كشرط للقيد فى سجل المحاسبين القانونيين.

٤- من ناحية إختبار الزمالة ، ففى المملكة يعقد الإختبار مركزيا مرتين فى السنة ومدته عشرون ساعة على مدى أربعة أيام ، ويشمل خمس موضوعات هى المحاسبة ، المراجعة ، الزكاة والضريبة ، فقه المعاملات ، والأنظمة التجارية ، ويحتوى على ٦٠ ٪ إختيار متعدد والباقى أسئلة مقالية وحالات عملية ، وينجح من حصل على ٦٠ ٪ من الدرجة لكل مادة ، كما يسمح بإجتيازه على مراحل ،أما فى الولايات المتحدة فيعقد الإختبار أيضاً على مستوى مركزى مرتين

موضوعات هى المحاسبة العملية ، والمحاسبة النظرية ، المراجعة ، والقانون التجارى

وأسئلة الاختيار المتعدد من ٥٠٪ إلى ٦٠٪ والباقى أسئلة مقالية وحالات عملية ويسمح بإجتياز الاختبار على مراحل وشرط النجاح ٧٥٪ من المجموع الكلى للدرجات .لذلك لايوجد إختلاف فيما يتعلق بالاختيار فيما عدا عدد الموضوعات ولاشك أن فقه المعاملات والزكاة من السمات المميزة للبيئة فى المملكة ويجب التركيز عليها فى التأهيل العلمى للمحاسب القانونى. كما أن شرط النجاح ٧٥٪ فى إختبار الزمالة فى الولايات المتحدة يجب أن يكون هدفاً ينبغى تطبيقه فى مرحلة مستقبلية على إختبار زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتباره ارتفاعاً بكفاءة المحاسبين القانونيين.

٥ـ أما من ناحية التعليم المهنى المستمر ، ففى المملكة ألزم نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ ضرورة حضور المحاسبين المرخص لهم وقت العمل بهذا النظام الدورات التدريبية التى تعقدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، أما فى الولايات المتحدة الأمريكية تشترط ٤٨ ولاية مطلب التعليم المهنى المستمر كشرط للإحتفاظ بالعضوية وتجديد الترخيص ، فالأعضاء الممارسين لابد من تحقيق ١٢٠ ساعة تعليم مهنى مستمر على مدى ٣ سنوات بحد أدنى ٢٠ ساعة فى السنة الواحدة .فلابد من تحقيق ٩٠ ساعة تعليم مهنى مستمر على مدى ٣ سنوات وبحد أدنى ١٥ ساعة فى السنة الواحدة ، لذلك نوصى الأخذ بالاتجاه الأمريكى فى مجال التعليم المهنى المستمر بحيث يصبح إلزامى لجميع المرخص لهم وكشرط لتجديد الترخيص والاحتفاظ به.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

أ- كتب وقرارات :

١- عبد المعطى محمد عساف "التنظيم الادارى فى المملكة العربية السعودية" ، دار العلوم للنشر ، الرياض ، بدون تاريخ للنشر.

٢- عوض لبيب فتح الله منصور الديين "دراسة مقارنة للتنظيم المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية" ، رسالة لنيل دكتور الفلسفة فى المحاسبة ، غير منشورة (جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٣).

٣- خطاب وزير الدولة للشئون المالية والاقتصاد الوطنى رقم ١٧٧٥/٥٦/١/١ وتاريخ ١٣٧٩/٧/٢٤هـ.

٤- قرار وزير التجارة والصناعة رقم ٤٢٢ وتاريخ ١٣٨٨/٦/١١هـ.

٥- خطاب وكيل الجامعة للدراسات العليا ورئيس المجلس العلمى رقم ٧٧٠٨٤ وتاريخ ١٤١٠/١٢/٢هـ.

٦- قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ.

٧- قرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ.

٨- قرارات مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ب - أنظمة ولوائح :

١- نظام المحكمة التجارية الصادر بالأمر السامى رقم ٣٢ وتاريخ ١٥ المحرم ١٣٥٠هـ.

٢- نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكى رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ.

٣ـ نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/٦ وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ. والمعدل بالمرسوم الملكى رقم م/٦ وتاريخ ١٣٨٧/٢/٢٢هـ والمرسوم الملكى رقم م/٣ وتاريخ ١٤٠٢/٦/٢٨هـ.

٤ـ نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/٤٣ وتاريخ ١٣٩٤/٧/١٣هـ.

٥ـ نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكى رقم /١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٩٩٣ وتاريخ ١٤١٤/٩/٩هـ الموافق ١٩٩٤/٢/١٩م.

الندوات:

١ـ ندوة سبل تطوير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية المنعقدة خلال الفترة ١٨ـ ١٩ جمادى الأول ١٤٠١هـ الموافق ٢٤ـ ٢٥ مارس ١٩٨١م.

٢ـــ ـــــــــــــ ، المنعقدة خلال الفترة ٢٠ـ٢٢ ربيع الأول ١٤٠٣هـ الموافق ٤ـ٦ يناير ١٩٨٣م.

٣ـــ ـــــــــــــ ، المنعقدة خلال الفترة ١٨ـ١٩ رجب ١٤٠٧هـ الموافق ١٨ـ١٩ مارس ١٩٨٧م.

٤ـــــــــــــــــ ، المنعقدة بتاريخ ١١ ذى القعدة ١٤٠٩هـ الموافق ١٤ يونيو ١٩٨٩م.

٥ـــــــــــــــــ ، المنعقدة خلال الفترة ٣ـ٤ جمادى الآخرة ١٤١٢هـ الموافق ٩ـ١٠ ديسمبر ١٩٩١م.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Ahmed Abdul Kadir Shinawi, "The Role of Accounting and Accountants in The Developing Economy of Saudi Arabia,"(Unpublished,August 1970).

2- American Accounting Association, "Committee Reports on

International Accounting,CPA Examinations, Professional Programes of Accunting "**The Accounting Review** (Supplement 1968,Vol.XLIII), pp.1-124.

3- American Institute of Certified Public Accountants, Report of The Commission on Standards of Education and Experience for CP AS,"(New York : AICPA 1956).

4- ------------------, "Report of The AICPA Committee on Education and Experience Requirements for CP AS,"(New York: AICPA. 1969).

5- -------------------, "Statments in Quotes, The Beamer Committee Report - a golden opportunity for Accounting Education,"**The Journal of Accountancy** (August 1973),pp.64-69.

6- ----------------------, Education Requirments for Entry Into The Accounting Profession, A Statement of AICPA Policies, Task Force on The report of The Committee on Education an Experience Requirements for CPAs." **The** Journal **of Accountancy** (March 1979),pp.121-128.

7- AlFord, mark,et al, 'Does Graduate Education Improve Success in Public Accounting?,"**Accounting Horizons,**(march, 1990 vol.4,No.1), pp.69-76.

8-Beamer,Elmer G., "Continuing Education: A Professional Requirement,"The Journal of Accountancy,(January 1972),pp.33-45.

9-Carcello, Joseph V., et al., "A Public Accounting Carerr: The Gap between Student Expectations and Accounting Staff Experiences,"**Accounting Horizons** (September 1991),pp.1-11.

10- Heaston, Patrick H., "Qualification Requirements for Public Accounting in Selected Foreign Countries: AComparison With The United States,"**The International Journal of Accounting** (Vol.20,No.1,Fall 1984), pp.71-94.

11 -- ------------------, A Systematic Approach To

Improving experience Requirements for Licensure,"**Accounting Horizons,** (September 1990),pp.58-67.

12- Nelson, A. Tom, "An Update on The 150- Hour Educational Requirement,"**Journal of Accounting Education** (vol.9,1991).pp. 53-62

13- Nikolai, LoRem A., "An UppRoach to Developing A 5 - year IntgRated Accounting program ," "journal of Accounting Education (vol.12, 1994) . pp0 141 - 160 .

14- Wyhe, Glenn Van, "The Struggle for Status: A History of Accounting Education."(Garland Publishing Inc., N.Y, and London, 1994).

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بإعداد هذه النسخة pdf ورفعها :

د محمد أحمد محمد عاصم

نسألكم الدعاء